



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.005381/2008-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.902 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente JOSÉ CARLOS MULLER DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004

PRELIMINAR. CONTRADIÇÃO. NULIDADE. REJEIÇÃO.

A simples argumentação do contribuinte, em seu Recurso Voluntário, sobre possível contradição entre a fundamentação e a ementa do julgado, capaz de ofender aos princípios princípio da segurança jurídica, do contraditório e da ampla defesa não é apta a inquinar de inválida a decisão que julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. A eventual inobservância das específicas normas de regência devem ser objetivamente indicadas e comprovadas, sem o que, por certo, apresentam-se como meros argumentos retóricos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício, uma vez possuírem bases de cálculo idênticas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria, nos termos do RICARF, art. 60, parágrafo único, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arraes Egypto, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir também a multa de ofício. Vencidos, em primeira votação, os conselheiros Denny Medeiros da Silveira e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini – Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Tratam os presentes de Auto de Infração de fls. 97/101, acompanhado dos demonstrativos de fls. 91/96 e do termo de constatação de fls. 75/80, relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física dos anos-calendário de 2003 e 2004, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 315.524,63, composto da seguinte forma: R\$ 114.289,91 relativo ao Imposto; R\$ 60.699,32 de Juros de mora (calculados até 30/05/2008); R\$ 85.717,43 de Multa Proporcional e R\$ 54.817,97 de Multa exigida isoladamente.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 99/101, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

Omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior, conforme Termo de Constatação que faz parte integrante do auto de infração. Fatos Geradores, valores tributáveis e enquadramento legal as fls. 99/100;

Multas isoladas decorrentes da falta de recolhimento do imposto de renda de pessoa física, devido a título de carnê-leão, conforme Termo de Constatação que faz parte integrante do auto de infração. Datas dos fatos geradores, valores das multas isoladas e enquadramento legal as fls. 100/101.

Consta do citado Termo de Constatação de fls. 75/80, dentre outros, que:

O contribuinte retificou suas declarações de ajuste anual dos exercícios 2004 e 2005, anos-calendário 2003 e 2004, em 01/02/2008, informando rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física/externo, de zero para R\$ 299.378,63 e de zero para R\$ 116.221,05, respectivamente, nos anos-calendário 2003 e 2004, sendo que os valores retificados conferem com os valores das movimentações financeiras;

Anteriormente à fiscalização do Senhor José Carlos (iniciada em 11/03/2008, conforme AR de fl. 69), a mesma matéria encontrava-se sob investigação no Senhor Márcio Orsi da Silva, CPF n.º 272.834.87827, conforme termos lavrados em 13/12/2007, 07/01/2008 e 03/03/2008 (fls. 82/88);

Conforme declaração do senhor Márcio, o senhor José Carlos é seu genitor;

O senhor José Carlos retificou suas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 2003 e 2004, em 01/02/2008, incluindo rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas/externo, os quais conferem com a movimentação financeira no exterior em questão, sendo que efetuou recolhimentos complementares de darfs (código 0246), em 21/01/2008, com multa de mora e juros;

Ficou comprovado, dessa forma, que a movimentação financeira em questão é do Senhor José Carlos e não do Senhor Márcio;

Ocorre que o contribuinte encontrava-se com a sua espontaneidade excluída, na forma do art. 138 da Lei n.º 5.172, de 1966 e do art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972;

Ou seja, a mesma matéria já encontrava-se sob investigação no Senhor Márcio (termo de início de fiscalização lavrado em 13/12/2007, data do AR 17/12/2007), portanto, tanto o Senhor Márcio quanto o Senhor José Carlos encontravam-se com sua espontaneidade excluída. Tanto as declarações retificadoras do Senhor José Carlos, encaminhadas após 17/12/2007, quanto eventuais recolhimentos com acréscimos de procedimento espontâneo (multa de mora), tornam-se ineficazes;

O contribuinte, por ter recebido valores como contraprestação por serviços prestados a pessoa física no exterior, conforme sua própria declaração de 15 de maio de 2008, estava sujeito ao recolhimento do carnê-leão, na forma do artigo 106 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR/99);

Estando sob procedimento de ofício, os darfs recolhidos, além de terem sido recolhidos com código de recolhimento incorreto (0246, recolhimento complementar facultativo, art. 113 do RIR/99) e com multa de mora, são considerados ineficazes;

Tendo em vista a ineficácia das declarações retificadoras e dos recolhimentos complementares, os rendimentos recebidos de pessoa física no exterior estão sendo lançados de ofício, considerando-se as declarações originais. Estão sendo lançadas também as multas isoladas pela falta de recolhimento do carnê-leão, na forma do enquadramento legal constante do auto de infração.

Devidamente cientificado do lançamento em 11/06/2008 (AR a fl. 104), o contribuinte, apresentou, em 11/07/2008, a impugnação de fls. 107/131, por intermédio de procuradores (procuração a fl. 134), acompanhada dos documentos de fls. 136/221, alegando que:

I – Ato administrativo – falta de atributos – o lançamento tributário constitui espécie genuína de ato administrativo, devendo ser dotado, em face disso, daqueles atributos consagrados pelo entendimento doutrinário e pretoriano, dentre eles o da razoabilidade e o da motivação, aparágios estes ausentes, decididamente, do lançamento ora desafiado;

Prova disso é que a despeito de o i. Auditor Fiscal ter asseverado que todos os valores exigidos, sem exceção de nenhuns, foram recolhidos pelo impugnante, decidiu ele desconsiderar esses pagamentos sob o fundamento de que foram efetuados com o código errado;

A perda da espontaneidade, que teria ocorrido no entendimento do provedor desse lançamento, obstaría, de qualquer forma que esses pagamentos fossem feitos sem a lavratura do lançamento;

Pergunta-se: “É razoável que o Estado, por seus representantes, apene quando pode inocular? Há motivação que justifique a exigência nos moldes formulados (exigindo de novo o pagamento de tributo já pago), quando o interesse público ficou integralmente preservado com o pagamento do que lhe era devido?”

O lançamento tributário não pode ser manejado como instrumento para infligir dano ou animado por espírito de emulação;

Mais do que isso, erige como razão adicional para essa desconsideração uma suposta perda de espontaneidade, sabendo de antemão, como consta do próprio lançamento,

que existe notável redução de multa (de 50%) mesmo para aqueles contribuintes, que sem contar com a espontaneidade, efetuam o pagamento de seus débitos sob a pressão de autos de infração;

II – Histórico da autuação – em 11 de março de 2008, o impugnante foi notificado do Termo de Intimação lavrado em 07 de março de 2008, o qual exigia esclarecimentos sobre transações financeiras que teriam sido efetuadas por ele no exterior, nas datas e valores detalhados a fl. 107;

Por meio de manifestação apresentada em 31 de março de 2008, o impugnante esclareceu que não havia realizado nenhuma transação no exterior e que os montantes questionados se referiam a valores ingressados no País, recebidos por ele como contraprestação por serviços prestados;

Esclareceu ainda que os valores de IRPF devidos em face do recebimento de tais quantias foram espontaneamente recolhidos em 21 de janeiro de 2008, dois meses antes, portanto, juntando, para fazer prova disso, as cópias das guias de recolhimento;

Em atendimento à intimação de 28 de abril de 2008, o impugnante reiterou a informação de que os recolhimentos apresentados se referiam a valores ingressados no País, recebidos por ele como contraprestação por serviços prestados a pessoa física no exterior;

Não obstante os valores acima narrados, lavrou-se o presente auto de infração sobre o fundamento de que: quanto ao valor principal, os recolhimentos não foram considerados, por terem sido efetuados com o código 0246, e não com o código 0190, relativo ao carnê-leão;

Quanto às multas, alega que o impugnante encontrava-se com a espontaneidade excluída, nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN e parágrafo 1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72, considerando que na ocasião do recolhimento do tributo pelo impugnante “a mesma matéria já encontrava-se sob investigação no Sr. Márcio (...)”;

Ao longo de todo o processo ficou demonstrado que o Dr. Márcio, apesar da relação de parentesco, não mantém e nunca manteve nenhuma relação profissional, ainda que remota com o impugnante, sendo inverossímil, em face a isso, que tenha tido ele alguma informação ou proveito acerca dos valores mencionados;

mesmo a despeito disso e à míngua de qualquer adinículo de prova ou mesmo indício que possa vincular o Dr. Márcio aos sobreditos rendimentos, decidiu o Auditor Fiscal considerar como proveitosas para o impugnante as intimações anteriormente feitas ao Dr. Márcio, afastando, com base nisso, o caráter de espontaneidade dado pelo impugnante ao pagamento do tributo;

III – Razões da impugnação:

III. 1 – Da extinção do débito pelo pagamento – o agente fiscal desconsiderou todos os pagamentos de IRPF efetuados pelo impugnante, alegando que “foram recolhidos com código de recolhimento incorreto”. O art. 10 da Instrução Normativa SRF 672/2006, que impõe, em casos como esse de equívoco evidente, que a correção do Darf seja feita pelos

órgãos da administração. A interpretação dada pelo i. Auditor Fiscal para desconsiderar os pagamentos efetuados destoa do princípio da razoabilidade;

Tendo sido extinto o crédito tributário pelo pagamento, não poderia a autoridade administrativa desconsiderá-lo. Sendo vinculada a atividade do lançamento, não poderia o i. Auditor Fiscal promover a mencionada desconsideração do pagamento, já que tal prática não encontra apoio em nenhuma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN;

III. 2 Da Denúncia Espontânea – o procedimento do impugnante com a confissão dos débitos de IRPF (valor principal, acrescido de juros) e o seu efetivo recolhimento, ainda que após o prazo de vencimento, porém antes do recebimento do Termo de Intimação Fiscal, subsume-se integralmente à hipótese de denúncia espontânea prevista no artigo 138, § único do CTN;

Não obstante, o i. Auditor Fiscal decidiu aplicar multa de ofício e multa isolada nesse caso, sob a alegação de o pagamento efetuado pelo impugnante não ter caráter espontâneo, em razão do que está dito no parágrafo 1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72;

Segundo o raciocínio do agente fiscal, a espontaneidade estaria excluída, considerando que na época dos recolhimentos efetuados pelo impugnante, o Dr. Márcio, como anteriormente mencionado, já havia sido intimado para prestar esclarecimentos sobre a mesma matéria objeto deste lançamento;

O dispositivo transcrito cria uma espécie de solidariedade entre pessoas, daí o proveito de uma intimação para uns ser estendida para outros. Esse preceito, entretanto, deve ser interpretado com especificidade e com muito cuidado, posto que, de outra forma, estar-se-á impondo mágoas a direitos assegurados constitucionalmente, fazendo com que a pena de uns espriem, de forma ilegal, efeitos sobre a situação jurídica de outros;

No caso presente, além de inexistir a conexão exigida na lei, há, isto sim, inúmeras manifestações da própria fiscalização que conduzem à inequívoca conclusão da impossibilidade de a hipótese transcrita ser aplicada;

Transcreve o artigo 112 do CTN para alegar que o dispositivo transcrito é claríssimo no sentido de que, em casos como o presente, a legislação deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte;

Disso resulta que, em casos com o presente, o ato administrativo do lançamento, mais do que nunca, deve ser fundamentado e provado. Cita jurisprudência no sentido de que o lançamento não pode resultar de mera presunção, mas amparado por provas efetivas;

Registre-se, ainda, a plena aplicação ao processo administrativo-tributário do Princípio da Verdade Material, segundo o qual a autoridade fiscal deve esgotar os meios em direito permitidos a fim de demonstrar a imputação tributária;

Leitura atenta de todo o processo faz despontar, pois, que o i. Auditor Fiscal não tendo conseguido identificar objetivamente nenhuma prova concreta da solidariedade entre o impugnante e seu filho para afastar a espontaneidade, aventurou-se, à míngua de provas, a manejar a tese da inaplicabilidade da denúncia espontânea, com base em temerárias presunções;

Presumir, como se sabe, é consequência extraída de um fato conhecido para um desconhecido. Ora, se o fato tido como conhecido é falso, impõe-se concluir que a consequência presumida também o seja. Cita doutrina;

Conclui-se, portanto, que não estando o presente processo administrativo devidamente fundamentado, a partir de provas e motivação inteligível, o impugnante não pode ser obrigado a realizar prova de impossível concretização (prova negativa), cabendo-lhe, tão somente, afirmar que o Dr. Márcio não tem e nunca teve qualquer relação, ainda que indireta, com as indigitadas operações, cabendo à autoridade administrativa o ônus de produzir prova daquilo que alega ter ocorrido. Transcreve jurisprudência;

IV – Caráter confiscatório das multas de 75% e 50%. Impossibilidade jurídica. As multas de 75% e 50% aplicadas pelo agente fiscal possuem nítido caráter confiscatório, já que acabam por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à suposta infração eventualmente verificada, procedimento esse expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Cita jurisprudência;

Por fim, requer que o lançamento seja declarado nulo, em razão da insubsistência das razões consideradas pelo d. agente fiscal para a sua lavratura, ou, quando menos, no mérito, seja reconhecida a improcedência do auto de infração impugnado, considerando:

Em relação ao valor principal, que o impugnante efetuou o recolhimento integral do débito de IRPF objeto do lançamento, o qual poderá ser alocado a qualquer tempo pela própria Receita Federal;

Em relação às penalidades: que se operou a denúncia espontânea dos recolhimentos efetuados pelo impugnante, na forma do art. 138 do CTN, não sendo aplicável o parágrafo 1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72, já que inexistente a solidariedade entre o impugnante e seu filho, presumida pelo agente fiscal; e mesmo que assim não fosse, por sua natureza confiscatória, sendo desproporcionais à suposta infração cometida;

Protestou pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos suplementares, apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito, informando, para fins de intimações, o endereço de seus advogados.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II (SP) lavrou o Acórdão nº 17-53.183 e manteve procedente o lançamento, nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE.

Constatado que o procedimento fiscal foi realizado com estrita observância das normas de regência, tendo sido os atos e termos lavrados por servidor competente e respeitado o direito de

defesa do contribuinte, fica afastada a hipótese de nulidade do lançamento.

PAF AÇÃO FISCAL ESPONTANEIDADE.

A ação fiscal se desenvolve visando à apuração de fatos, do que se conclui que a quebra da espontaneidade se estende ao verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, ao final apontado, por ter relação pessoal e direta com os fatos investigados.

DECLARAÇÕES RETIFICADORAS E PAGAMENTOS POSTERIORES AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento de ofício exclui a espontaneidade do contribuinte quanto à matéria e períodos fiscalizados e enseja a cobrança de multa de ofício sobre as infrações apuradas do imposto de renda. Não se consideram espontâneos as declarações retificadoras e os pagamentos efetuados após o início do procedimento fiscal.

MULTAS DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EXTENSÃO.

As decisões administrativas, inclusive as proferidas pelo Conselho de Contribuintes, e as judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela objeto da decisão.

DOCTRINA.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS.

Não tendo o contribuinte cumprido a incumbência de carrear aos autos, tanto na fase de autuação, quanto na fase impugnatória, documentos que tivessem o condão de elidir a tributação em questão, embora tivesse ampla oportunidade de fazê-lo, descabe o protesto genérico na peça impugnatória.

SUSTENTAÇÃO ORAL. JULGAMENTO. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Não cabe sustentação oral pelo contribuinte na primeira instância do julgamento administrativo, por falta de previsão legal. Esse instrumento de defesa está previsto na fase recursal,

perante o Conselho de Contribuintes, caso o autuado recorra da decisão e proteste por sua produção naquela instância.

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do advogado/procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto Recurso Voluntário (fls. 253/274), no qual o Recorrente, em síntese, alega:

II – Preliminarmente

II.1 – Nulidade do *Decisum*. A contradição na decisão proferida, que, em seu fundamento expressamente reconheceu os pagamentos efetuados a título de IRPF pelo Recorrente, contudo na ementa do julgado declara a improcedência da impugnação apresentada e a manutenção integral do crédito tributário, infringem diversos princípios constitucionais, como o princípio da segurança jurídica, do contraditório e da ampla defesa.

A Constituição Federal expressamente relaciona, em seu artigo 5º, inciso LV, dentre os direitos fundamentais assegurados a todos indistintamente, o do contraditório e o da ampla defesa, atinentes ao devido processo legal, com os meios e recursos a ela inerentes, inclusive em processos administrativos.

Tal direito, se por rematado absurdo vier a ser tido como mero ‘direito de livro’, destituído de préstimo para regular condutas de administradores, espraia conseqüências para todas as esferas dos Poderes do Estado, particularmente para aqueles que têm como finalidade o dever de decidir, seja no âmbito administrativo, seja na esfera judicial (prestação jurisdicional).

O art. 458 do Código de Processo Civil, aplicado no âmbito do processo administrativo subsidiariamente, elege como um dos requisitos essenciais da sentença a indicação precisa dos fundamentos sobre os quais o julgador analisará as questões de fato e de direito.

Considerando que é defeso ao magistrado proferir sentença fora dos limites do pedido (art. 460 do CPC), segue-se que a indispensabilidade da descrição dos fundamentos que orientaram a decisão deve, necessariamente, estar logicamente conectada às razões das partes, e a ementa do julgado deve refletir, de forma fiel, os fundamentos e os termos da decisão proferida, sob pena de nulidade.

Dessa forma, deve ser reconhecida a nulidade da decisão *a quo*, por conter contradição flagrante entre os fundamentos reconhecidos e a ementa do julgado.

III – Mérito.

III.1 – Da denúncia espontânea.

Em 11 de março de 2008, o Recorrente foi notificado do Termo de Intimação lavrado em 07 de março de 2008, originado do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810400-2008-00313-1, o qual exigia esclarecimentos sobre transações financeiras que teriam sido efetuadas por ele no exterior.

Por meio da manifestação apresentada em 31 de março de 2008, o Recorrente esclareceu que não havia realizado nenhuma transação no exterior e que os montantes questionados se referiam a valores ingressados (e não saídos, portanto) no País, recebidos por ele como contraprestação por serviços prestados, e que os valores de IRPF devidos em face do recebimento de tais quantia foram espontaneamente recolhidos em 21 e em 31 de janeiro de 2008, acrescidos de multa e juros, ou seja, dois meses antes, portanto, do recebimento do Termo de Intimação.

Em 28 de abril de 2008, o Recorrente foi novamente intimado para apresentar cópia da guia DARF relativa ao recolhimento do valor principal de R\$ 7.654,34, realizado em 31 de janeiro de 2008, bem como para esclarecer ‘o tipo da receita’ correspondente à referida guia e os demais comprovantes apresentados em sua manifestação anterior.

Em atendimento a esse termo, o Recorrente apresentou manifestação anexando a cópia da guia DARF, mencionada na intimação, bem como reiterando a informação de que tanto este recolhimento como os demais se referiam a valores ingressados no País, recebidos por ele como contraprestação por serviços prestados a pessoa física no exterior.

Não obstante os fatos apresentados na impugnação, a exigência da multa foi mantida, sobre o fundamento de que a denúncia espontânea estaria afastada nos termos do parágrafo 1º do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, porque, ao contrário do que alega o Recorrente, o início da fiscalização ocorreu em 17/12/2007 através da intimação do filho do Recorrente, o Dr. Márcio Orsi da Silva, para comprovar a origem dos recursos movimentados no exterior.

Contudo, cumpre esclarecer que o filho do Recorrente, o Dr. Márcio Orsi da Silva, havia sido instado, em duas oportunidades, pelo mesmo agente fiscal que lavrou o auto de infração, a prestar esclarecimentos sobre as sobreditas operações, tendo ele se manifestado no sentido de que (i) desconhecia essas operações; (ii) delas nunca tinha participado; e (iii) nunca teve ou auferiu nenhum proveito em relação ou como decorrência delas.

Ao longo de todo o processo ficou demonstrado que o Dr. Márcio, apesar da relação de parentesco, não mantém e nunca manteve nenhuma relação profissional, ainda que remota, com o Recorrente, sendo inverossímil que tenha tido ele alguma informação ou proveito acerca dos valores mencionados: enquanto o Dr. Márcio é arquiteto e na ocasião daqueles pagamentos morava em Campinas e prestava serviços para a prefeitura de Capivari, o Recorrente, engenheiro de profissão, residia em São Paulo e prestava serviços a empresa particular e a pessoa físicas, na condição de consultor administrativo e operacional.

Contudo a multa de ofício e a multa isolada foram mantidas pela decisão administrativa, sob a alegação de o pagamento efetuado pelo Recorrente não ter caráter espontâneo, em razão do que está dito no parágrafo 1º do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, o qual dispõe *verbis*:

[...]

Pela análise da decisão administrativa, a exemplo do que ocorreu na lavratura do auto de infração, o julgador administrativo entendeu que o dispositivo transcrito possui

exótica lateralidade, a qual, todavia, tem limites bem mais modestos, e isto, diga-se, em razão de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, que vedam, como no passado, que a pessoa, ultrapassando a pessoa do infrator, aflija todos os seus ascendentes e descendentes indiscriminadamente (inciso XXXVIII, letra “a”, art. 5º da CF).

O dispositivo transcrito cria uma espécie de solidariedade entre pessoas, daí o proveito de uma intimação para uns ser estendida para outros. Esse preceito, entretanto, deve ser interpretado com especificidade e com muito cuidado, posto que, de outra forma, estar-se-á impondo mágoas a direitos assegurados constitucionalmente, fazendo com que a pena de uns espriem, de forma ilegal, efeitos sobre a situação jurídica de outros (inciso XLV, art. 5º da CF).

No caso presente, além de inexistir a conexão exigida na lei, há, isto sim, inúmeras manifestações da própria fiscalização que conduzem à inequívoca conclusão da impossibilidade de a hipótese transcrita ser aplicada;

Transcreve o artigo 112 do CTN para alegar que o dispositivo transcrito é claríssimo no sentido de que, em casos como o presente, a legislação deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte;

Disso resulta que, em casos com o presente, o ato administrativo do lançamento, mais do que nunca, deve ser fundamentado e provado. Cita jurisprudência no sentido de que o lançamento não pode resultar de mera presunção, mas amparado por provas efetivas;

Registre-se, ainda, a plena aplicação ao processo administrativo-tributário do Princípio da Verdade Material, segundo o qual a autoridade fiscal deve esgotar os meios em direito permitidos a fim de demonstrar a imputação tributária;

Leitura atenta de todo o processo faz despontar, pois, que o i. Auditor Fiscal não tendo conseguido identificar objetivamente nenhuma prova concreta da solidariedade entre o impugnante e seu filho para afastar a espontaneidade, aventurou-se, à míngua de provas, a manejar a tese da inaplicabilidade da denúncia espontânea, com base em temerárias presunções;

Presumir, como se sabe, é consequência extraída de um fato conhecido para um desconhecido. Ora, se o fato tido como conhecido é falso, impõe-se concluir que a consequência presumida também o seja. Cita doutrina;

Conclui-se, portanto, que não estando o presente processo administrativo devidamente fundamentado, a partir de provas e motivação inteligível, o Recorrente não pode ser obrigado a realizar prova de impossível concretização (prova negativa), cabendo-lhe, tão somente, afirmar que o Dr. Márcio não tem e nunca teve qualquer relação, ainda que indireta, com as indigitadas operações, cabendo à autoridade administrativa o ônus de produzir prova daquilo que alega ter ocorrido, o que, até o presente momento não ocorreu! Colaciona jurisprudência;

III.2 – Cobrança de penalidade em duplicidade. Multa de 75% X Multa Isolada de 50%. Por fim, a decisão recorrida manteve a insólita cobrança, em duplicidade, de

penalidade sobre as mesmíssimas bases de cálculo. E o efeito disso, como decorrência da interpretação malsã da lei, é simplesmente devastador. Discorre acerca da impossibilidade de manutenção das referidas multas e colaciona jurisprudência para corroborar sua tese.

IV – Pedido

Diante de todo o exposto, e mais do que nos autos consta, vem o Recorrente, respeitosamente à presença desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reiterando suas razões de impugnação, apresentar o presente RECURSO, que requer seja admitido, e, após o seu devido processamento, seja reconhecida em caráter preliminar a NULIDADE da decisão de 1ª instância administrativa em face da contradição existente entre os fundamentos da decisão e sua ementa.

Caso não seja esse o entendimento desse C. Conselho Administrativo, o que se reconhece “*ad argumentandum tantum*” e em razão do princípio da eventualidade, requer-se, no mérito, seja reformada a r. decisão de 1ª instância administrativa, declarando-se a IMPROCEDÊNCIA total do lançamento, com o cancelamento da autuação e o arquivamento destes autos, pelas razões expostas no presente recurso.

Protesta o Recorrente pela apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Pressupostos De Admissibilidade

O Recorrente foi cientificado da r. decisão em debate no dia 04/04/2012, conforme AR às fls. 252, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 03/05/2012 (fls.253/274)

Da preliminar de nulidade

O Recorrente suscita a nulidade do julgado. Sustenta haver contradição na decisão proferida, que, em seu fundamento expressamente reconheceu os pagamentos efetuados a título de IRPF pelo Recorrente, contudo na ementa do julgado declara a improcedência da impugnação apresentada e a manutenção integral do crédito tributário, o que, segundo ele, infringe diversos princípios constitucionais, como o princípio da segurança jurídica, do contraditório e da ampla defesa.

Em que pese todos os esforços retóricos desenvolvidos pelo Recorrente, não identifique na respeitável decisão hostilizada os vícios que poderiam macular o julgado ou que se mostre ofensiva ou contrária a qualquer disposição específica do ordenamento jurídico pátrio, não vislumbrando aqui, portanto, qualquer possibilidade de arguição de quaisquer das preliminares argüidas.

No âmbito do processo administrativo fiscal, nunca é demais destacar, que o pronunciamento de nulidades possui específico regramento na legislação de regência, valendo a esse ponto, sempre, o destaque às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Portanto, não sendo o caso de nenhuma das hipóteses elencadas acima, não vislumbro no presente caso qualquer vício capaz de macular a decisão de primeira instância, razão porque rejeito, de plano, a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente.

Do mérito

Da denúncia espontânea.

Centra-se a controvérsia na averiguação da existência de espontaneidade do Sujeito Passivo para afastamento das multas de ofício e isolada.

O Recorrente sustenta que em 11 de março de 2008 foi notificado do Termo de Intimação, lavrado em 07 de março de 2008, originado do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810400-2008-00313-1, o qual lhe exigia esclarecimentos sobre as transações financeiras que teriam sido efetuadas por ele no exterior.

Narra que, em 31 de março de 2008, *“o Recorrente esclareceu que não havia realizado nenhuma transação no exterior e que os montantes questionados se referiam a valores ingressados (e não saídos, portanto) no País, recebidos por ele como contraprestação por serviços prestados, e que os valores de IRPF devidos em face do recebimento de tais quantia foram espontaneamente recolhidos em 21 e em 31 de janeiro de 2008, acrescidos de multa e juros, ou seja, dois meses antes, portanto, do recebimento do Termo de Intimação”*.

Em seguida, no dia 28 de abril de 2008, foi novamente intimado para apresentar cópia da DARF relativa ao recolhimento do valor principal de R\$ 7.654,34, realizado em 31 de janeiro de 2008, bem como para esclarecer o tipo da receita correspondente à referida guia e os demais comprovantes apresentados em sua manifestação anterior.

Esclarece que em atendimento a esse termo, *“o Recorrente apresentou manifestação anexando a cópia da guia DARF, mencionada na intimação, bem como reiterando a informação de que tanto este recolhimento como os demais se referiam a valores ingressados no País, recebidos por ele como contraprestação por serviços prestados a pessoa física no exterior”*.

Argumenta que, *“não obstante os fatos apresentados na impugnação, a exigência da multa foi mantida, sobre o fundamento de que a denúncia espontânea estaria afastada nos termos do parágrafo 1º do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, porque, ao contrário do que alega o Recorrente, o início da fiscalização ocorreu em 17/12/2007 através da intimação do filho do Recorrente, o Dr. Márcio Orsi da Silva, para comprovar a origem dos recursos movimentados no exterior”*.

Entretanto esclarece, que o filho do Recorrente, Sr. Márcio Orsi da Silva, foi em duas oportunidades a prestar esclarecimentos sobre as referidas operações, tendo ele se manifestado no sentido de que *“(i) desconhecia essas operações; (ii) delas nunca tinha participado; e (iii) nunca teve ou auferiu nenhum proveito em relação ou como decorrência delas”*.

Afirma que no decorrer do processo restou comprovado que o Sr. Márcio, apesar da relação de parentesco, não mantém e nunca manteve nenhuma relação profissional, ainda que remota, com o Recorrente, sendo inverossímil que tenha tido ele alguma informação ou proveito acerca dos valores mencionados: enquanto o Dr. Márcio é arquiteto e na ocasião daqueles pagamentos morava em Campinas e prestava serviços para a prefeitura de Capivari, o Recorrente, engenheiro de profissão, residia em São Paulo e prestava serviços a empresa particular e a pessoa físicas, na condição de consultor administrativo e operacional.

Contudo a multa de ofício e a multa isolada foram mantidas pela decisão administrativa, sob a alegação de o pagamento efetuado pelo Recorrente não ter caráter espontâneo, em razão do que está dito no parágrafo 1º do art. 7º do Decreto n. 70.235/72.

Em que pese os esforços do Recorrente em seu extenso arrazoado, entendo que a decisão de primeira instância merece ser confirmada nesse particular.

Sobre o tema em questão, conforme se observa do Termo de Constatação (fl.78), o Procedimento Fiscal teve início em 13/12/2007 na pessoa do Sr. Márcio Orsi da Silva, CPF 272.834.878-24, filho do Recorrente.

Por sua vez, o Recorrente retificou suas declarações de ajuste anual dos anos calendário 2003 e 2004, apenas em 01/02/2008, ocasião em que encontrava-se com sua espontaneidade excluída, na forma da legislação a seguir transcrita:

Código Tributário Nacional

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único: Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (grifei)

Decreto nº 70.235 de 06/03/1972

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I- o primeiro ato de ofício escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1º - O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (grifei)

Ou seja, a mesma matéria já encontrava-se sob investigação no Sr. MÁRCIO (TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO lavrado em 13/12/2007, data do AR 17/12/2007 – fl.82), portanto, tanto o Sr. Márcio, quanto o Recorrente, encontravam-se com sua espontaneidade excluída. Ou seja, tanto as declarações retificadoras do sujeito passivo, encaminhadas após 17/12/2007, quanto eventuais recolhimentos com acréscimos de procedimento espontâneo (multa de mora), tornam-se ineficazes.

Conforme bem anotado pela decisão de piso:

“Cumpre salientar que nos documentos bancários (fls. 14/34) constam o nome de José Carlos Muller da Silva e Márcio Orsi da Silva.

Ao retificar as declarações de ajuste anual, o impugnante assumiu que os rendimentos auferidos do exterior lhe pertenciam, mas a intimação formalizada ao seu filho em 17/12/2007, tem o condão de excluir a sua espontaneidade, eis que o § 1º do art. 7º do PAF determina que o início do procedimento exclui a espontaneidade independentemente de intimação dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello do seu clássico ‘Curso de Direito Administrativo’, procedimento é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem todos a um resultado final e conclusivo. Ou seja, uma seqüência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro.

Ora, quando a ação fiscal foi redirecionada para o impugnante, verdadeira titular da movimentação bancária, o procedimento fiscal não se esgotou, pelo contrário prosseguiu visando ao ‘resultado final conclusivo’ nas palavras do mestre citado. Ademais, a ação fiscal tem por objeto o fato em investigação no caso a conta titularizada pela Lespan, mantida no Citbank (documentos de fls. 14/34) – e não a pessoa fiscalizada, razão pela qual fica afastada qualquer possibilidade de consubstanciação de denúncia espontânea.

Pela norma legal, praticado o ato de ofício, no caso consubstanciado pelo lançamento, houve exclusão de espontaneidade do sujeito passivo e, independentemente de intimação, dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

Dessa forma, e tendo em vista que o procedimento de retificação alegado pelo Recorrente foram efetuados tão somente após o início da ação fiscal, entendo que a decisão recorrida não merece qualquer reparo nesse particular, razão pela qual nego provimento ao recurso nesse ponto.

Da Multa de 75% e Multa Isolada de 50%.

Sustenta o recorrente a inaplicabilidade da concomitância da multa isolada e a multa de ofício ao argumento de restar caracterizado verdadeiro bis in idem.

Então que razão assiste ao Recorrente nesse particular.

Com efeito, a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou em diversas ocasiões a propósito da matéria, decidindo pela inaplicabilidade da concomitância das multas de ofício e isolada, conforme se extrai dos Acórdãos nº 9202-003.163; 9202-003.552; 9202-00.883, entre outros, e da mesma forma nas Turmas Ordinárias, conforme se extrai do excerto do voto do Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, acolhido de forma unânime, exarado nos autos do Processo nº 10.830.0006853/2006-30, ao qual me filio e peço vênica para transcrever e adotar como razões de decidir:

“[...]

Concomitância na aplicação da multa isolada com a multa de ofício

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinadas condutas, torna-se importante investigar se a penalidade prevista para punir uma delas pode absorver a outra.

No caso em exame, o não recolhimento mensal devido a título de carnê-leão pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto ao final do ano-calendário.

A primeira conduta, é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetividade da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do imposto devido a título de carnê-leão.

Em se tratando de aplicação de penalidades, aplica-se, aqui, a lógica do princípio penal da consunção. Pelo critério da consunção, ao se violar uma pluralidade de normas, passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, como sucede no caso em análise, prevalece a norma relativa à penalidade mais grave.

Nessa linha de raciocínio, descabe a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento mensal do imposto de renda devido a título de carnê-leão concomitantemente com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior. Cobra-se apenas esta última, no percentual de 75% sobre o imposto devido.

Acrescento que a cobrança da multa isolada referente aos rendimentos sujeitos ao carnê-leão, concomitantemente com a multa de ofício de 75%, penaliza o contribuinte duplamente, em face da identidade das bases de cálculo de ambas.

A jurisprudência desse Conselho é pacífica em relação a não imputação de dupla penalidade pecuniária ao contribuinte em decorrência da omissão de rendimentos. Nesse sentido, oportuna é a transcrição de excerto do voto condutor vencedor do Acórdão n° 9202002.073, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 22 de março de 2012, por intermédio do qual se negou provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional:

‘O entendimento que tem prevalecido é o de que havendo lançamento de diferença de imposto deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo que se falar na aplicação de multa isolada. Por outro lado, quando o imposto apurado na Declaração de Ajuste Anual houver sido pago, mas havendo

omissão quanto ao recolhimento do carnê-leão, deve ser lançada a multa isolada, e somente ela'.

Na mesma linha: Acórdão nº 9202001.976 do CSRF.

Em resumo: a denominada 'multa isolada' do artigo 44, II, 'a' da Lei nº 9.430/1996 apenas deve ser aplicadas aos casos em que não possa ser a multa exigida em conjunto com o tributo devido (Lei nº 9.430/1996, I), não havendo que se cogitar do cabimento concomitante das multas de ofício e isolada".

Assim, em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a multa isolada por aplicação concomitante com a multa de ofício.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância parcial com as normais legais que regulamentam a matéria, VOTO provimento ao recurso.

Conclusão

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância parcial com as normais legais que regulamentam a matéria, voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, pelas razões de direito acima expostas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.